

戦略遂行のための経営管理システム

—— バランスト・スコアカードを中心として ——

清 水 孝
長谷川 恵 一

1. 情報化時代の組織特性と戦略

情報技術が発展した今日、企業経営はますます複雑になってきている。企業側のみならず消費者側にとっても情報技術の発達の影響は大きい。消費者が望む製品を、望む価格で、望む方法によって提供する企業はどれかといった情報も瞬時に伝わっていく。Kaplan と Norton は、このような情報化時代においては、有形資産に投資をするよりも、有形・無形の資産を最大限に活用しようとする能力が不可欠になるとしており、とりわけ、無形の資産は次の点にとって重要であると強調している [Kaplan and Norton, 1996, p. 2]。

- ①現在顧客のロイヤルティと顧客関係を開発し、新しい顧客セグメントやマーケット分野に対し有効かつ効率的に製品やサービスの提供を可能にする。
- ②標的とした顧客セグメントが求める革命的な製品およびサービスを導入できる。
- ③カスタマイズされた高い品質の製品およびサービスを低コストかつ短いリードタイムで生産することができる。
- ④プロセスの能力、品質、反応速度において継続的に改善を行うために従

業員のスキルとモチベーションを活用できる。

- ⑤情報技術、情報データベースおよび情報システムを開発することができる。

ところで、こういった情報化時代の企業においては、事業を進める上で、新しい組織作りも行っていかなければならない。その特質について、Kaplan と Norton は、以下の 6 つをあげている。[Kaplan and Norton, 1996, pp. 4-5]。

①機能横断的特質

情報化時代に先立つ工業化時代の企業は、製造、購買、物流、マーケティングおよび技術といった機能に関するスキルを専門化することによって競争的優位を獲得した。ところが、専門化は近年になって大きな弊害をひきおこすようになってきた。このことは、Davenport [1993] および Hammer と Chanpee [1993] がリエンジニアリングを提唱する大きな原因となっている。情報化時代の企業には、専門化の弊害を避け、より高速な経営を実行するために、機能横断的チームを作り上げ、専門化の便益を活かしながら事業プロセスの速度や効率や品質を向上させるといった点が求められることが両書からも伺える。

②顧客およびサプライヤーとのリンク

企業が競争的な優位性を獲得したいのなら、その活動はもはや当該企業内だけで完結させて考えることはできない。Porter [1985] が指摘したように、企業は、最終消費者から自社を含め、そのサプライヤーまでを一つの流れとして認識していかなければならない。言い換えれば、生産計画によって事業が開始されるのではなく、顧客の注文がすべての引き金となるのであって、その注文が履行されるまでに関わる全ての価値連鎖に含まれる組織や企業が顧客の求める点において秀でることによって競争に打ち勝つことが可能になるのである。

③顧客のセグメンテーション

言い尽くされてきたことではあるが、今日の消費者にとって魅力のある製品とは、画一化された大量生産品ではない。消費者が個別に保有するニーズを満

たすために、カスタマイズされた製品やサービスを、ニーズをいくつかの束にした顧客セグメントに対して提供することになる。この場合、顧客セグメントは必然的に多数になることが予想される。いかに顧客セグメントを絞り込んでいくかという点とともに、絞り込まれた顧客セグメントに対して提供する製品を生産するための多品種少量生産を、追加的コストをかけずに実施することが必要となる。

④グローバルな規模での競争

規制緩和や情報機器の発達などによって、国境は経済的活動に対する障害ではなくなってきている。一方、研究開発や生産設備に対する投資がますます巨額になるにしたがって、それをカバーするために企業は国内のマーケットのみならず世界に拡大したマーケットを要求することになる。したがって、情報化時代の企業は、グローバルな事業の効率性および競争による切磋琢磨とローカル顧客に対するマーケティング感度を結びつけなければならない。

⑤製品・サービスの生産・提供プロセスの革新

製品のライフサイクルはきわめて短くなってきている。デファクト・スタンダードをとることは重要なことではあるが、デファクト・スタンダードをとったとしても、これを導入した製品で勝利するためには常に顧客が持つ潜在的ニーズを察知し、ニーズを十分に満たすように製品やサービスを作りこみ、そして効率的な業務およびサービス提供プロセスに新しい生産技術を組み込むことに習熟していくことが必要になるのである。

⑥知的労働者

かつて、労働力という用役は、まさしく製品の加工などに導入される作業遂行能力であった。ところが、今日においては、多くの加工作業などは自動化されており、労働力のみによって実際に作業をする場はかつてと比較すれば減少しつつある。しかし、今日の経営環境は、分析的機能の充実を要求しており、それは専門的知識を有するマネジャーを増大させるのはもちろんであるが、そ

の一方で、品質の改善、原価の削減およびサイクル・タイムの減少をいかに行うかという提案によって現業従事者を評価するようになってくる。今や全ての従業員は、彼らの知識により、また、彼らが提供しうる情報によって企業が生み出す価値に貢献しなければならない。従業員の知識の投資、管理および拡大が情報化時代の企業の成功に不可欠となっているのである。

ここ数年間で、TQC (total quality control), JIT (just-in-time), リーン生産, ABC/ABM (activity-based costing/activity-based management) リエンジニアリングといった数多くの改善プログラムがかかげられてきたが、Kaplan と Norton はいずれも貧弱な結果しか生まれなかったとしている。その理由の最も重要な点は、「これらのプログラムは企業の断片（部分）であることが多く、また、企業の戦略や特定の財務および経済的成果の達成のいずれにも結びついていない」ことにあると指摘している [Kaplan and Norton, 1996, p. 6]。業績を躍進させるためには、組織の利用する業績測定および経営管理システムも変化しなければならないのである。

本稿は、このような情報化時代を企業が勝ち抜いていくために最も必要な要因を戦略に求め、戦略計画を設定および遂行する際に必要となる経営管理システムとして昨年 Kaplan と Norton によって刊行されたバランスト・スコアカードを中心に据えて、戦略的管理会計の議論を展開しようと試みたものである。

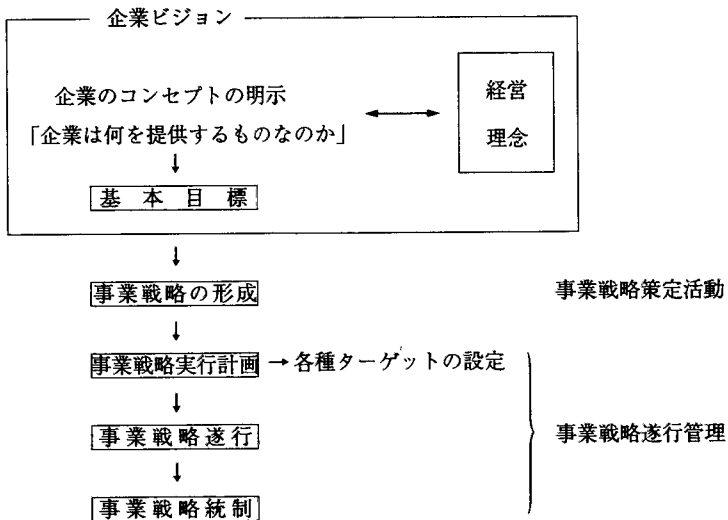
2. ビジョン・経営戦略と組織活動のリンク

前述のような情報化時代において、企業が将来の方向性を求めるための戦略はきわめて重要な意味を持っている。さらに、戦略を支えるビジョンの存在も無視できるものではない。本稿では、ビジョンと戦略との関係について、次のように理解することにする。

ビジョンは、基本的には企業のコンセプトを明示することである。企業が何

を提供するものなのかを明らかにする。この意味ではドメインの提示も含まれることになる。そして、ビジョンに基づく基本目標が設定される。基本目標は、長期的にその企業のあるべき姿を具体的な言葉で語ったものである。ここでは、基本目標の設定までをビジョンの中に含めるものとする。基本目標が戦略に内包されるものであるか否かも議論の対象となるところであるが、ここでは Hofer と Shendel [1979] の見解にもあるように、基本目標と戦略は別個のものであるとする説をとっている。環境変化の下で基本目標が示されるとともに、企業は、仮に現状を維持した場合の将来像と、基本目標との間にある隔たり（ギャップ）を埋めていこうとする。この基本的方針が戦略に他ならない。このフローは、全社戦略にも事業戦略にも共通するものであるが、本稿における戦略は、事業戦略のみを対象としている。事業戦略の管理活動には、大別すると、事業戦略策定活動と事業戦略遂行管理とがある。事業戦略策定活動とは、

第1図 ビジョン・戦略と事業戦略管理活動



事業戦略を形成するにあたって必要な全ての諸活動をいう。そして、事業戦略が形成された後の、戦略実行計画を設定し、それに基づいて事業戦略を遂行、統制するための活動を事業戦略遂行管理と呼ぶ。

事業戦略の管理活動をこのように考えた場合、経営管理あるいは管理会計の在り方については、次の2つの問題があると考えられることができる。

(1)事業戦略の策定に有用な管理会計は何かといった考察の欠如

従来、戦略策定時に有用であると考えられる情報は、小林らも指摘するように設備投資における経済性計算や差額原価収益分析があるにすぎなかった【小林他, 1994, 99-100頁】。しかし、これらは、計算技術として議論されてきたため、戦略との関連をほとんど考慮しておらず、戦略策定のために使用されるきわめて限定された、いわば「これを行うことによってこうなる」といった情報を提供するにすぎなかった。

これに対して、1980年代以降、戦略的管理会計（Strategic Management Accounting）あるいは戦略的原価管理（Strategic Cost Management）というタイトルを冠した数多くの研究が発表され、戦略との関わりにおいてあるべき管理会計の形態を議論するようになった⁽¹⁾。その多くでは、競争者の分析に目を向けること、あるいは顧客の視点を交えて分析を行うことを通じて、これまで、経営管理が専ら企業の内部に向けていた視点を企業外部に向けさせ、それとともに、価値連鎖の中で、全ての関連者の利益が（顧客も含めて）増加するような戦略が策定される方向性を探求するようになってきている。

もちろん、いかに優れた経営管理システムあるいは管理会計情報であったとしても、戦略策定にダイレクトに働きかけるものはないと考えられよう。管理システムは自ら戦略を創案するものではなく、戦略創発に資する環境造りを援助するものと考えなければならない。この観点からすれば、競争者の分析を含む様々な戦略的管理会計の発展は、今後もますます進められていくことが望まれる。

(2)戦略策定活動と戦略遂行管理における有機的結合の欠落

戦略の策定と実行計画に始まる戦略遂行管理は、別の次元の問題としてとらえられていることが多い。特に、戦略の策定以後についての経営管理システムとしては、伝統的管理会計においては、予算を中心とした議論がなされているにすぎなかった。もちろん、Hamel [1996] が指摘するように、戦略実行計画は戦略の本質ではないかもしれない。しかし、今後は、以下の2点で戦略実行計画および統制が重視されるべきであると考え。すなわち、まず第1点は、戦略の成果を十分に引き出すためには、戦略が予定された通りに遂行されなければならないが、そのためには洗練された実行計画が不可欠であるということである。ここには、企業のビジョンおよび戦略を組織の構成員が完全に理解し、自からの行動が戦略に対してどのような影響をおよぼし、自らの行動によっていかに戦略が達成されるかを知ることが重要である。第2点としては、戦略の立案にもかかわるものであるが、戦略の遂行の中で新たな戦略を生むというような相互作用の機能を管理プロセスに持たせることである⁽²⁾。

第1点は、伝統的な経営管理システムの延長上にあるが、戦略を組織に浸透させ、具体的な活動と密接に結合させるという、これまでには不十分であった点を補うことを意図している⁽³⁾。戦略は、ビジョンをもとに作成されていくから、組織構成員が戦略とともにビジョンを理解することはきわめて重要である。

ビジョンそのものが明確に示されていたとしても、必ずしもそれが十分戦略に反映されていたり、従業員がビジョンや戦略を完全に理解しながら戦略目標を達成していくかについては疑わしいものがある。すなわち、戦略が設定された後には、その考えは現場においてはきわめて単純な少数の財務・非財務指標に代替させていくため、十分な内容理解を伴わない。戦略を十分理解し、これを完遂するためにどのような観点から何を具体的に行えばよいかについて、組織全体が完全にコミットするための経営管理システムが今、求められている。もちろん、ここでのいう戦略は単なる減量という意味でのリストラやリエンジニア

アリングとは一線を画するものである。企業は成長していくことでステイクホルダーに報いるといった社会的・経済的使命を果たすことができる。

第2点は、管理システムが戦略の修正あるいは新たな戦略の創発につながるという新たな観点にたつものである。これまでの戦略が依拠してきた分析的アプローチは、「将来の目標と予測をもとに、将来の企業行動を合理的に設計し、制御することによって、効果的な環境適応をはかることができるという考え方」[加護野, 1985, 235頁]をもとにしている。加護野は、分析的アプローチの特徴として、第1に、組織のトップレベルで目的志向的にひきおこされる変異のみを重視し、それ以外の偶発的変異の発生が極力抑えられる、第2に、確立されたパターンとしての保存プロセスが優越している、第3に、選択プロセスにおいて、合理的選択を優越させるといった点を掲げている[加護野, 1985, 250頁]。偶発的な変異の抑制は戦略スタッフ主導の独善的な戦略の立案につながるし、保存過程の重視は、組織の硬直化をもたらしかねないことも指摘している。このようなアプローチがとられる場合、その組織が環境変化に適応するための学習としてはシングル・ループ学習が行われている[Argyris, and Schön, 1987]。シングル・ループ学習では、基本的な価値観は所与として、そのための新たな情報がストックされていく。

また、シングル・ループ学習では、いったん策定された戦略は変更されることがない。Kaplan と Norton が指摘するように「刻々と変化する環境では、当初の戦略計画が明確にされたときには予期しなかった機会に資本を投資したり、最前線から様々な脅威を克服するためのアイデアが得られることもある」[Kaplan and Norton, 1996, p. 17]。言い換えれば、分析アプローチの下での経営管理システムは、環境変化が継続的に生じているところでは戦略を形成したり遂行・検証を促進することに役立たない。

これを克服するためには、ダブル・ループの学習が必要となる。シングル・ループの学習では、戦略は所与として、その遂行過程からの学習が積み重ねら

れていくが、ダブル・ループの学習では、戦略そのものの有効性を常に検討することに焦点が当てられていく。また、組織は当初戦略が開始された時の過程が有効かどうかの検討を行うためのフィードバックも必要とする。さらに、野中・竹内 [1996] がいうように、組織が知識創造によって連続的イノベーションを獲得するものであるためには、ダブル・ループ的学習は不可欠であるし、また、Prahalad と Hamel [1990] によっても主張されるように、競争優位は外部の市場環境で発見されるのではなく、企業内部の資源や技能に見いだされるべきであるとするならば、学習によって高められていく社内プロセスをも強化していく必要がある。

戦略に関わる経営管理システムおよび管理会計情報には、大別して2つの種類が存在している。ひとつは戦略策定時に、それをサポートする情報を作成することであり、いまひとつは戦略遂行計画からその統制に至るまでを戦略と有機的に結合させた経営管理システムである。両者を統合し、第1図における戦略の策定から遂行までの「戦略管理の局面すべてに対して有用な意思決定ならびに業績評価情報を提供する」管理会計システムを、戦略的管理会計であると定義することが可能である [清水, 1997, 66頁]。

しかし、両者は、戦略策定が戦略という形の無い行動指針を創出するものであり、一方、戦略遂行は、戦略に沿って企業活動が実施されているかをトレースするというようにその性質が大きく異なっている。したがって、これらをひとつの枠組みの中で構築することは困難であり、現在のところ、融合したシステムを構築することは想定されていない。理論的な展開を振り返ってみても、前者については、近年議論されることが多くなってきたことを指摘したが、一方で後者、すなわち戦略との有機的連携を保有し、とりわけ長期的な競争優位を保持することを目的とした経営管理システムは、従来十分に議論されることはなかった。この問題を克服し、戦略を達成したり戦略に対するフィードバックを得るための体系的プロセスを獲得するための経営管理システムとして、

Kaplan と Norton [1996] によって開発されたバランスト・スコアカードの概略, とくに戦略遂行のための 4 つの視点と戦略経営管理システムとしての特質について, 以下で詳述することにした。

3. 戦略遂行管理のための経営管理システム

(1) バランスト・スコアカードによる戦略遂行管理システムの内容

バランスト・スコアカードは, 戦略を遂行するための業績尺度として, 伝統的に使用されてきた「財務的尺度に, 将来の業績ドライバーを表す尺度を補完したもの」である [Kaplan and Norton, 1996, p. 7]。そこでは, 財務, 顧客, 内部業務プロセス, ならびに学習および成長といった 4 つの視点について, 目標と尺度が設定されている。詳細は次節に譲ることにするが, これらの 4 つの視点は相互に関連している。とくに, 財務の視点は他の 3 つの視点の最終的な結果として表されることになるから, 財務の視点における目標を達成するための具体的な活動（これが顧客, 内部プロセス, ならびに学習および成長の視点となる）へと結合することが可能になっていく。しかし, バランスト・スコアカードは, 単に戦略と活動とを結びつける役割を果たすものではなく, 戦略の修正あるいは創出にも関わる経営管理システムとしてとらえることが重要なのである。

バランスト・スコアカードは, 第 2 図に示すように, 次のような重要な経営管理プロセスを遂行するために使用される [Kaplan and Norton, 1996, p. 10]

① ビジョンおよび戦略の明確化と変換

② 戦略目標およびこれを遂行するために管理される尺度のコミュニケーションと結合

③ 計画, 目標の設定および戦略的イニシアチブの調整

④ 戦略のフィードバックおよび学習能力の強化

(2) ビジョンおよび戦略の明確化と変換 [Kaplan and Norton, 1996, pp. 10-13]

バランス・スコアカードを作成するための第一歩は、事業単位の戦略を具体的な戦略目標に変換することに始まる。既に述べたように、戦略を成功裏に遂行するためには、戦略そのもの、あるいは戦略を支えるビジョンが各階層における組織構成員に十分に浸透していることが求められる。仮に、組織構成員がビジョンおよび戦略を十分に理解していなければ、これを遂行するためのモチベーションを持ちにくいし、また、よりよい遂行手段などを新たに考察していかうとする意欲も生まれない。これらの点を解決するためには、まず、ビジョンあるいは戦略といった漠然としたものを具体的な事柄に置き換えることである。これを、財務、顧客、内部業務プロセス、および学習と成長という4つの視点それぞれについて行うことになる。

①財務の視点に関する目標

財務目標として、売上高、市場の成長、収益性、キャッシュ・フローといった尺度のいずれを重視するのかについて決定が行われる。

②顧客の視点に関する目標

財務の視点に関する目標を達成するために、競争すべき顧客セグメント・市場セグメントを確定する。そして、標的とした顧客・市場に対して提供する商品・サービスを何にするのかという決定を行う。

③内部業務プロセスに関する目標

財務目標・顧客目標が設定された後に、これを実行するための内部業務プロセスに関する目標を決定する。ここでは、顧客や株主にとって優れた業務を達成するためには、どのプロセスが重要であるかを認識しなければならない。この段階では、よりすぐれた業務へと導く新しい内部業務プロセスを生み出すこともある。

④学習と成長に関する目標

①から③までにおいて、何を行うことが最終的な戦略目標を達成するために必要であるかを知ることができる。しかし、実際にこれらを遂行するのはエグ

ゼクティブだけではなく、最前線に位置する従業員である。したがって、彼らの能力が戦略目標の達成に対して十分でなければならないし、また、彼らの努力の方向を、企業努力の方向に一致させることも求められる。このため、従業員の再教育、情報技術と情報システム、組織手段の向上に対して多額の投資を行うことが合理的であることを明確にする目標を設定しなければならない。

以上のようなプロセスによって、戦略目標が明らかになり、戦略目標を達成するために必要となるドライバーが認識されていく。ことに、従来、戦略目標を設定する場合には異なる部門にいるエグゼクティブ間の調整を行うことは困難であったが、バランス・スコアカードの作成は、シニア・エグゼクティブたちによって行われるため、企業が達成しなければならない全社レベルでの目標について同意を得た上で、各事業単位の目標へと落としこんでいくことが可能になっていく。

(3)戦略目標および尺度のコミュニケーションと結合

シニアエグゼクティブのグループによって設定された戦略目標およびこれを達成するための尺度は、第1に、様々な情報ルートを通じて組織の階層全てにコミュニケーションされることになる。ここでコミュニケーションされる戦略目標は、事業単位レベルのものであるが、これを各作業現場における具体的な目標に変換されていくことも必要である。全従業員がいったん高次元（全社戦略とその目標）の事柄を理解したならば、それを各人が直面している事業単位や現場における目標へと転換することを容易にさせるのである。ここでは、戦略遂行のためには実行するための複数の階層を念頭においていることに注意しなければならない。

(4)計画、標的設定および戦略イニシアチブへの調整

ここで標的（target）とは、戦略目標を達成するために設定される各部分における具体的な到達目標であると考えることができよう。戦略目標が認識され、コミュニケーションされれば、次には、具体的に戦略目標を達成するための手

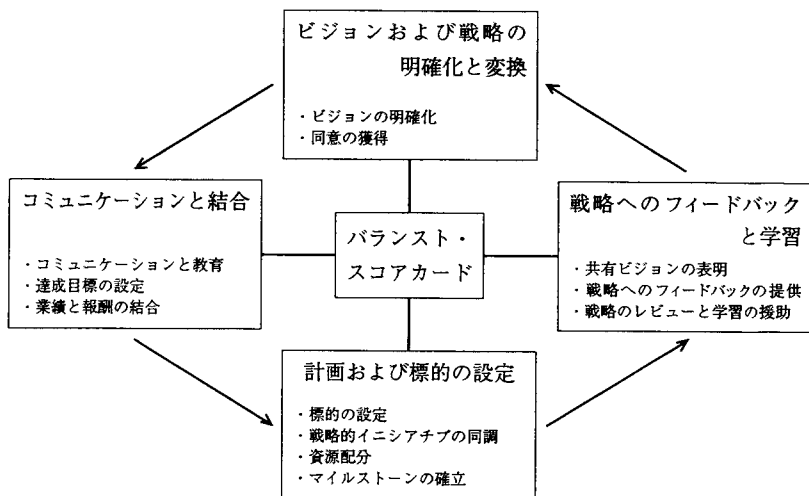
続きを作成しなければならない。戦略目標は、包括的かつ曖昧な形で設定されているから、それを何をすれば何ができるのか、といった形式に引き直さなければならない。戦略目標の達成を表すのは財務目標である。その財務目標を達成するために、顧客、内部業務プロセスならびに学習および成長といった3つの視点それぞれについて標的が設定されることになる。ただし、そこでは、単なる「焼畑式」原価低減（つまり、終了すると何も残らない）に終わるものではなく、戦略を遂行するための第1歩として様々な局面における時間の短縮などが考えられることになる。

また、Kaplan と Norton は、戦略尺度に即してマイルストーンを予測するため、バランスト・スコアカードによって戦略計画を毎年の予算編成プロセスに統合することも可能になるとしている [Kaplan and Norton, 1996, p. 14]。

(5)戦略のフィードバックと学習の強化

前述したように、伝統的な経営管理プロセスはシングル・ループの組織学習を前提としている。そこでは、組織目標は所与とされ、組織目標に至るまでに予定された道筋と現実の道程との違いが問題となるのであって、目標に関する修正は議論の対象とはならない。しかし、環境変化が激しくなると、必ずしも意図された戦略が最良の結果を導くとは限らず、むしろ、意図された戦略が予定通り実施されていないような場合には、なぜそうであるのかについて、あらゆる観点からのフィードバックを受け、戦略遂行の手段とともに戦略そのものを再検討しなければならない場合もあろう。バランスト・スコアカードは、事業の活動を因果連鎖として描き出しているから、個々の業績ドライバーが十分に機能していても戦略目標が達成できない場合には、戦略自体あるいはその理論が正しくない可能性がある。バランスト・スコアカードは、戦略遂行上の諸要素を論理的に因果関係の連鎖として認識するために、個々の活動の有効性と全体行動の有効性が明示できるようになる。このため、個々の活動が有効であるのに全体行動の有効性において十分な結果が生じていないとするならば、そ

第2図 バランスト・スコアカードと戦略管理



(出所：Kaplan, R. S. and D. P. Norton, "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System," *Harvard Business Review*, January-February, 1996, p. 77)

の筋道を表す戦略そのものの再検討を促すといったダブル・ループの学習効果を実行させるためのフィードバック情報を提供することが可能になるのである。

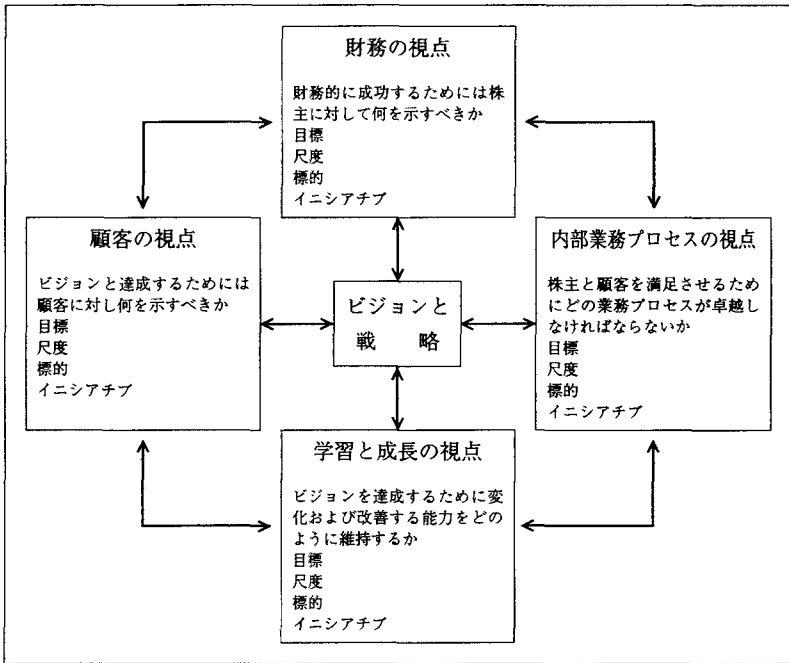
4. 4つの視点における因果関係

(1) 4つの視点

バランスト・スコアカードには、第3図に明らかなように財務的視点、顧客の視点、内部業務プロセスの視点および学習と成長の視点において、目標、具体的な活動の標的およびその業績指標が示されている。これらは、従来のように画一的な目標や尺度ではなく、短期的および長期的、硬直的および柔軟的、主観的および客観的といった様々な観点から集合させられたものである。4つの視点を概観すると、以下ようになる [Kaplan and Norton, 1996, pp. 25-29]。

①財務的視点

第3図 バランスド・スコアカードのフレームワーク



(出所：Kaplan, R. S. and D. P. Norton, "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System," *Harvard Business Review*, January-February, 1996, p. 76.)

財務の視点は、株主に対して何をすべきかを表しており、その意味で、戦略が最終的に財務的な尺度に集約されることを意味している。財務的視点における目標としては、各種の利益率、とくに ROI などがとられている。

②顧客の視点

財務的に成功するためには、明らかに顧客に支持されていることが不可欠である。したがって、常に企業は顧客の視点から戦略の遂行を考えていかなければならない。顧客の視点は、顧客に対して何をすべきかを表しており、その目標は顕在的および潜在的な顧客の満足を獲得することである。一方で、顧客満

足を獲得するためになすべき具体的な事項の尺度も、たとえば定時配送や短い納期といった点が顧客満足を得る源泉となっているのであれば、顧客の視点に加えられなければならない。

③内部業務プロセスの視点

内部業務プロセスの視点では、株主と顧客を満足させるためにどの内部業務プロセスにおいて卓越することが必要であるかについての目標および尺度などが記入される。これによって、①および②で達成すべき財務尺度および顧客満足に有用な内部業務プロセスを企画・達成することができる。

バランスト・スコアカードは、これまでも説明されてきた単なる内部プロセスの改善とは異なっている。その相違を Kaplan と Norton は次の 2 点に求めている [Kaplan and Norton, 1996, p. 27]。第 1 点は、伝統的な内部プロセスへのアプローチは、既存の内部プロセスの改善に焦点をあてているが、バランスト・スコアカードでは、「企業組織が顧客に関する目標や財務的目標を満足させるために秀でなければならないまったく新しいプロセス」を常に認識していくことを目指していることである。第 2 点としては、技術革新のプロセスを内部業務プロセスの視点に取り入れたことである。つまり、既存の顧客だけではなく、将来の顧客の現在あるいは将来における新しいニーズを満たさなければならないが、技術革新は、これを遂行するための長期的にきわめて重要なドライバーなのである。もちろん、現在の顧客の商品を提供することも短期的には重要である。バランスト・スコアカードは、このような短期的および長期的な観点から、内部業務プロセスを創出・改善するための目標を明らかにする。

④学習と成長の視点

戦略管理にはいくつかのフェーズがあることは先に示したが、その中心となるのは、戦略の策定および遂行を円滑にするための価値と文化である⁽⁴⁾。さらに、そういった精神的な背景も含んで、個々の能力を高めていくことも求められる。前者については、第 1 図で示した戦略管理のサイクルを重ねることに

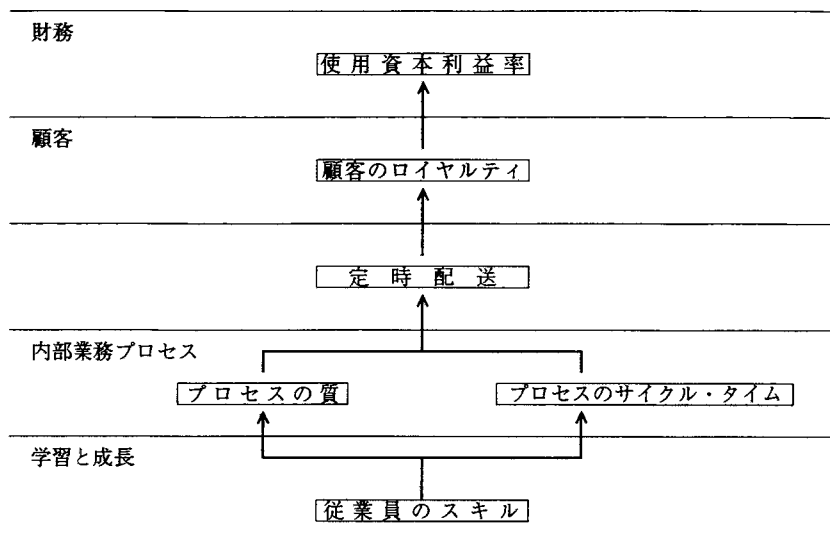
よって文化を確認し、さらに、新たな望ましい文化を作り上げていくことができる。また、後者においても、バランス・スコアカードの学習と成長の視点に組み込むことによって達成することが望まれる。学習と成長の視点では、財務の視点あるいは顧客の視点における目標を達成するための内部業務プロセスを改善あるいは変革するための従業員の能力を開発・維持することを目標として、具体的には、従業員満足、従業員の定着、訓練といった包括的尺度を設定しているのである。

(2) 因果関係に基づいた4視点の連鎖

以上の4つの視点は独立して存在するものではない。このような視点による目標や尺度を業績評価に取り入れるといった議論自体は決して新しいものではない。しかし、バランス・スコアカードは、これらの尺度を戦略遂行に関する一連の因果連鎖の中でとらえようとしている点はこれまでの研究と大きく異なっている。それぞれの視点における目標および尺度は、最終的には戦略目標を達成するために実行されるから、目標達成のために有機的に結合していなければならない。

Kaplan と Norton は、これらの因果関係について、第4図のような例を用いて説明している。つまり、ある戦略を達成することは、最終的には財務の視点における尺度、とりわけ資本利益率といったようなものに集約されて株主に報告されていく。資本利益率を高めていくためのドライバーとしては、既存の顧客からいかに信頼を得て売上を維持あるいは拡大するかが重要な要素となっていることが多い。したがって、顧客のロイヤルティは顧客の視点でバランス・スコアカードに取り込まれていく。しかし、単に顧客のロイヤルティあるいは顧客満足を調査しても、それが、何を原因に生じているのかが不明では問題解決には役立たないから、顧客のロイヤルティを獲得するためには何が不可欠であるかを考察しなければならない。たとえば、顧客には、定時配送が高く評価されていたとすれば、これに関する目標や尺度が顧客の視点に組み込

第 4 図 バランスト・スコアカードにおける因果連鎖

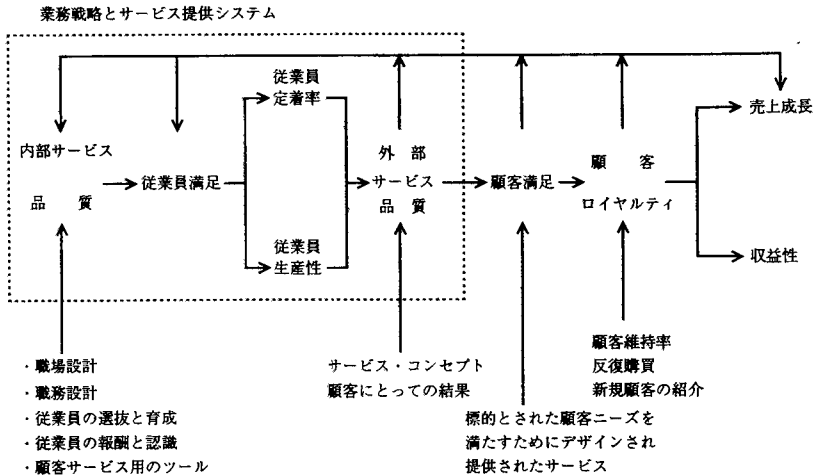


(出所：Kaplan, R. S. and D. P. Norton, *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, 1996, p. 31)

まれていく。さらに、顧客に評価されるための優れた定時配送を達成するための内部業務プロセスについて調査を進めなければならない。抽象的な表現ではあるが、企業は、定時配送のためのサイクル・タイムを短縮し、なおかつ品違いや誤配をなくしてその質を高めていくことが求められる。これが内部業務プロセスの視点に組み込まれていく。さらに、こういった内部プロセスを向上させていくための従業員の技術や能力を向上させていくことが求められる。そのために必要な訓練などが有効に実施されること、これが学習と成長の視点に組み込まれるべき目標と尺度となる。

このような戦略の因果連鎖を分析することによって、戦略を達成するための業務ドライバーを認識し、これに関して管理を実施していこうとする考えは、Heskett らによってサービス・プロフィット・チェーンとしても提唱されている [Heskett, *et al.*, 1994, p. 166]。第 5 図にあるように、そこでは、財務の視

第5図 サービス・プロフィット・チェーン



(出所：Heskett, J. L., T. O. Jones, G. W. Loveman, W. Earl Sasser and L. A. Schlesinger, "Putting the Service Profit Chain to Work," *Harvard Business Review*, March-April, 1994, p. 166.)

点と考えられる売上成長と収益性を獲得するためのドライバーとして顧客ロイヤルティがあげられており、顧客維持率、反復購買および新規顧客の紹介といった尺度があげられている。また、ロイヤルティを獲得するドライバーは顧客満足であり、さらに、顧客満足を獲得するためには顧客に引き渡される外部サービス品質を高めることが必要になる。また、これを達成するためには従業員の定着率や生産性を向上させなければならない、そのために内部サービス品質を高めて従業員満足を充足させなければならないという連鎖が組まれている。

バランスト・スコアカードやサービス・プロフィット・チェーンの考え方は、従来から存在していた業績評価の尺度の単なる寄せ集めではない。ある戦略を遂行し、戦略目標を成功裏に達成するために行われる戦略管理のあらゆる局面において、4つの視点の領域から何をなすべきかを調査し、それを因果連鎖と

して体系だてていくのである。したがって、あるひとつの戦略目標を中心として、企業のすべての階層および業務分野において、各自が達成しなければならないバランスト・スコアカードが作成されて浸透していくのである。Kaplan と Norton は、いくつかの事例を書き記しているが、バランスト・スコアカードといった形をとるか否かは別にして、戦略遂行のための因果連鎖を認識し、戦略管理システムを構築していく意義は十分認められる。

注(1) たとえば, Bromwich [1988;1990], Simmonds [1981;1982;1985;1986], Shank and Govindarajan [1989;1993], などがある。これらの詳細な議論については、小菅 [1994] および清水 [1997]などを参照されたい。

(2) 原価企画は、このような機能をも有しており、その意味においてはわが国で育った戦略的原価管理の代表であると言える。

(3) ただし、わが国における企業ビジョンは、基本目的あるいは経営姿勢といったきわめて抽象的な表現にとどまっており、肝心の事業コンセプトや事業構造ビジョンを欠いたものが非常に多かったという調査結果もある [安西・清水, 1996]。戦略を明確にするためには、それが依るべき所となるビジョンを確定しておくことが前提となる。

(4) この点に関しては、Thompson [1995, p. 4] などが参考になる。戦略を策定するのは、まぎれもなく人間であるし、また、一部の人間によって創出された戦略がどれだけ立派であっても、それを遂行するのにもまた人間であり、これを理解しようとする組織文化ができあがっていることも必要である。

【参考文献】

- Argyris, C., and D. A. Schön, *Organizational Learning: A Theory of Action Perspective*, Reading, Mass.: Addison-Wesley, 1978.
- 安西幹夫・清水孝「日本企業は未来を目指しているか—日本企業の経営戦略に関する実体調査」『企業会計』vol. 48, no. 4, 中央経済社, 1996.
- Bromwich, M., "Managerial Accounting Definition and Scope From a Managerial View," *Management Accounting*, CIMA, vol. 66, no. 8, 1988.
- Bromwich, M., "The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets," *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, no. 1/2, 1990.
- Davenport, T. H., *Process Innovation: Reengineering Work through Information Technology*, Boston, Mass.: Harvard Business School Press, 1993 (卜部正夫, 伊藤俊彦, 杉野周, 松島桂樹訳, 『プロセス・イノベーション—情報技術と組織変革によるリエンジニアリング実践』日経BP出版センター, 1994).
- Hamel, G., "Strategy as Revolution," *Harvard Business Review*, July-August, 1996.
- Hammer, M. and J. Champy, *Reengineering Corporation: A Manifesto for Business Revolution*, New York: Harper Business, 1993 (野中郁次郎監訳『リエンジニアリング革命—企業を根本から変える業務革

- 新』日本経済新聞社, 1993).
- Heskett, J. L., T. O. Jones, G. W. Loveman, Earl Sasser and L. A. Schlesinger, "Putting the Service Profit Chain to Work," *Harvard Business Review*, March-April 1994.
- Hofer, C. W. and D. E. Shendel, *Strategy Formulation : Analytical Concepts*, St. Paul: West Publishing, 1978 (奥村昭博・榊原清則・野中郁次郎訳『戦略策定』千倉書房, 1981).
- 加護野忠男「経営戦略の新潮流」石井淳蔵・奥村昭博・加護野忠男・野中郁次郎『経営戦略論』有斐閣, 1985.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton, *The Balanced Scorecard : Translating Strategy into Action*, Boston, Mass.: Harvard Business School Press, 1996.
- 小林啓孝・長谷川恵一・伊藤嘉博・園田智昭「戦略的管理会計」会計フロンティア研究会編『管理会計のフロンティア』中央経済社, 1994年.
- 小菅正伸「戦略管理会計の基礎」『商学論究』第42巻第1号, 関西学院大学商学研究会, 1994.
- 野中郁次郎・竹内弘高著, 梅本勝博訳『知識創造企業』東洋経済新報社, 1996.
- Porter, M., *Competitive Advantage*, New York: The Free Press, 1985 (土岐申・中辻萬治・小野寺武夫訳『競争優位の戦略—いかに高業績を持続させるか』ダイヤモンド社, 1985).
- Prahalad, C. K. and G. Hamel, "The Core Competence of Corporation," *Harvard Business Review*, May-June, 1990.
- Shank, J. K. and V. Govindarajan, *Strategic Cost Analysis: the Evolution from Managerial to Strategic Accounting*, Homewood, IL: Irwin, 1989.
- Shank, J. K. and V. Govindarajan, *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*, New York: The Free Press, 1993.
- 清水孝「戦略的管理会計への管理会計領域の拡大」『会計』第152巻第2号, 1997.
- Simmonds, K., "Strategic Management Accounting," *Management Accounting*, CIMA, April, 1981.
- Simmonds, K., "Strategic Management Accounting for Pricing. A Case Example," *Accounting and Business Business Research*, Summer, 1982.
- Simmonds, "The Accounting Assessmtng of Competitive Position", *European Journal of Marketing*, vol. 20, no. 1, 1986.
- Simons, R., "Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis," *Accounting Organizations and Society*, vol. 12, no. 4, 1987.
- Thompson, J., "Introduction-Strategic Management: Content, Process and Dilemmas," in J. L. Thompson, ed., *The CIMA Handbook of Strategic Management*, CIMA, 1995.